

Лукін В. О.

*к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування,
Харківський навчально-науковий інститут
ДВНЗ «Університет банківської справи», м. Харків,
Україна; e-mail: lukin_v@bigmir.net*

Москаленко О. В.

*к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування,
Харківський навчально-науковий інститут
ДВНЗ «Університет банківської справи», м. Харків,
Україна; e-mail: moskalenko.elena@mail.ru*

Піскунов Р. О.

*к. е. н., доцент, завідувач кафедри обліку та оподаткування,
Харківський навчально-науковий інститут
ДВНЗ «Університет банківської справи», м. Харків,
Україна; e-mail: r.a.piskunov@gmail.com*

Малахов В. А.

*к. е. н., доцент кафедри обліку та оподаткування,
Харківський навчально-науковий інститут
ДВНЗ «Університет банківської справи», м. Харків,
Україна; e-mail: malahovvaler@gmail.com*

ФОРМУВАННЯ ПІДСИСТЕМИ ПРИНЦИПІВ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Анотація. У статті пропонується здійснювати формування підсистеми принципів в системі бухгалтерського обліку на основі системного підходу до визначення складу і структури елементів, що входять в цю підсистему. Розглядаються проблеми, що виникають при виборі мети бухгалтерського обліку та принципів, які складають основу міжнародної системи обліку та національних систем обліку.

Ключові слова: система бухгалтерського обліку, принципи, мета обліку, системний підхід.

Формул: 0; рис.: 1, табл.: 0, бібл.: 21

Lukin V. O.

*PhD in economics., Kharkiv educational institute
State higher education institution "Banking University", Ukraine;
e-mail: lukin_v@bigmir.net*

Moskalenko O. V.

*PhD in economics., Kharkiv educational institute
State higher education institution "Banking University", Ukraine;
e-mail: moskalenko.elena@mail.ru*

Piskunov R. O.

*PhD in economics., Head of Accounting and Taxation Department,
Kharkiv educational institute State higher education institution
"Banking University", Ukraine;
e-mail: r.a.piskunov@gmail.com*

Malahov V. A.

*PhD in economics., Kharkiv educational institute
State higher education institution "Banking University", Ukraine;
e-mail: malahovvaler@gmail.com*

SUBSYSTEM FORMATION OF PRINCIPLES ACCOUNTING SYSTEM

Abstract. The article suggests forming the principle subsystem in accounting system on the base of systematic approach in determining the composition and structure of the subsystem elements. Much attention is given to idea, that double-entry bookkeeping on method level is rigid synthetic system; the results from reports can vary widely, depending on principles, which laid down in the current accounting system. Subsystem of principles is an integrated hierarchy of categories, in which the "objective" category is on top. The problems in selecting accounting objectives and principles, which form the basis of the international system of accounting and national accounting systems, were studied.

JEL classification M41

Formulas: 0; fig.: 1, tabl.: 0, bibl.: 21

Лукин В. А.

*к. э. н., доцент, доцент кафедры учета и налогообложения,
Харьковский образовательно-научный институт
ГВУЗ «Университет банковского дела», г. Харьков,
Украина; e-mail: lukin_v@bigmir.net*

Москаленко Е. В.

*к. э. н., доцент, доцент кафедры учета и налогообложения,
Харьковский образовательно-научный институт
ГВУЗ «Университет банковского дела», г. Харьков,
Украина; e-mail: moskalenko.elena@mail.ru*

Пискунов Р. А.

*к. э. н., доцент, заведующий кафедрой учета и налогообложения,
Харьковский образовательно-научный институт
ГВУЗ «Университет банковского дела», г. Харьков,
Украина; e-mail: r.a.piskunov@gmail.com*

Малахов В. А.

*к. э. н., доцент, доцент кафедры учета и налогообложения,
Харьковский образовательно-научный институт
ГВУЗ «Университет банковского дела», г. Харьков,
Украина; e-mail: malahovvaler@gmail.com*

ФОРМИРОВАНИЕ ПОДСИСТЕМЫ ПРИНЦИПОВ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Аннотация. В статье предлагается осуществлять формирование подсистемы принципов в системе бухгалтерского учёта на основе системного подхода к определению состава и структуры элементов, входящих в эту подсистему. Рассматриваются проблемы, возникающие при выборе цели бухгалтерского учёта и принципов, которые составляют основу международной системы учёта и национальных систем учёта.

Ключевые слова: система бухгалтерского учёта, принципы, цель учёта, системный подход.

Формул: 0; рис.: 1, табл.: 0, библ.: 21

Вступ. Однією з основних складових системи бухгалтерського обліку є підсистема «принципи». Ця підсистема сформувалася в своєму теперішньому вигляді відносно недавно. Її почали розробляти близько ста – ста п'ятдесяти років тому. Історію формування і розвитку підсистеми принципів в американському обліку описали Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда [1, с. 62–105], а у вітчизняному і світовому – Я.В. Соколов (див. [2, 3]).

На цей час робляться спроби уніфікувати цю підсистему в рамках міжнародної системи обліку. Остання версія такої уніфікації представлена в міжнародних стандартах обліку та звітності і в Концептуальних засадах фінансової звітності, документі, який розробляється з 2006 року, нині ще не закінчений, а публікується частинами з 2010 року. Однак дотепер залишилося багато не вирішених питань, які викликають суперечки вчених і

практиків. Так, не всі складові підсистеми принципів визначені однозначно, в різних країнах в національні системи бухгалтерського обліку включаються різні принципи, по-різному розуміються категорії цієї підсистеми і їх ієрархія.

Розглядаючи історію формування принципів бухгалтерського обліку, Я.В. Соколов виділяє двадцять чотири принципи, які в різний час пропонували різні автори [2, с. 389]. Однак у своїй книзі з теорії бухгалтерського обліку, він пропонує до використання тільки тринадцять принципів, які, на його думку, наука «Бухгалтерський облік» (рахунковедення) задає бухгалтерській практиці (рахівництву) [3, с. 30–41].

В американському обліку, як показали Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда [1, с. 82–84], принципи включені в ієрархію елементів наступного складу: цілі (основна та додаткові) – якісні характеристики та необхідна інформація – принципи бухгалтерського обліку та звітності – стандарти бухгалтерського обліку та звітності – інтерпретація стандартів – застосування працівниками управління в різних ситуаціях облікової практики (практика).

В одному з перших літературних джерел, яке ознайомило тоді ще радянських бухгалтерів з практикою західного обліку, було описано одинадцять вимог до якості фінансової звітності та десять принципів включення даних в звітність, причому сім з них виділялися як принципи обліку, а три – як обмежувальні принципи [4, с. 26].

У різний час по-різному вирішувалися ці питання і в міжнародних стандартах. У першій редакції Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Розкриття облікової політики (Опис методів обліку)» [5] виділялося три фундаментальних положення (або основоположних бухгалтерських принципів): триваюче функціонування, сталість, приріст. Причому принцип сталості стосувався тільки вибору облікової політики підприємства (облікових рішень). Відповідно до стандарту облікова політика повинна бути постійною і при її виборі і застосуванні повинні бути прийняті до уваги три міркування (вимоги): (а) передбачливість (або обачність, або консерватизм, в різних джерелах цей принцип називають по-різному, авт.); (в) сутність (інформація повинна відображати економічний зміст операцій, а не тільки їх юридичну форму); (с) матеріальність (в інших перекладах – повнота). Таким чином, в МСБО 1 закладено дві базові категорії: основні принципи обліку та вимоги до облікової політики.

Нинішня редакція Концептуальних засад фінансової звітності детально проаналізована К.Ю. Циганковим і Н.В. Фадейкіною (див. [6]). У цій редакції встановлюється тільки один основний принцип – нарахування [7, п. М 17] (в російському перекладі він названий методом [8, п. ОВ 17]) і якісні характеристики в кількості семи, причому три з них (доречність, істотність і правдиве уявлення) віднесені до фундаментальних, а чотири (порівнянність, можливість перевірки, своєчасність і зрозумілість) – до тих, що підвищують корисність [10, п. ЯХ 5–ЯХ 34]. Цікавим є факт, що описані три фундаментальні характеристики, а декларуються в пункті ЯХ 5 тільки дві: «Основоположними якісними характеристиками є доречність та правдиве подання» [10, п. ЯХ 5]. Куди поділася третя характеристика – істотність – в концептуальних засадах не пояснюється. І це не помилка перекладу. У російському перекладі ця характеристика також відсутня (див. [11, п. QC 5]).

Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 1 «Подання фінансової звітності» в російському варіанті [9, 10] оперує такими термінами, не розділяючи їх на принципи, вимоги та якісні характеристики (цей розділ стандарту називається «Загальні аспекти» або «Загальні характеристики» в українському варіанті): достовірність подання та відповідність МСФЗ (п. 15–24), безперервність діяльності (п. 25–26), нарахування (п. 27–28), істотність і агрегування (в українському перекладі «об'єднання у групи») (п. 29–31), взаємозалік (п. 32–35), періодичність подання звітності (в українському перекладі «частота звітності») (п. 36–37), порівняльна інформація (п. 38–44), послідовність подання (п. 45–46).

Як бачимо, немає повної відповідності між Концептуальними засадами і стандартом IAS 1 (що, втім, природно: Концептуальні засади – це, за своєю суттю, документ «до відома», загальна теорія міжнародного обліку; він не є нормативним документом). Крім того,

переклади з англійської на мови різних країн не завжди відповідають один одному. Все вищезазначене зайвий раз підтверджує, що до остаточного формування підсистеми «принципи» в рамках міжнародної системи обліку поки ще далеко.

Аналіз досліджень та постановка завдання. В цей час багато вітчизняних і зарубіжних фахівців шукають шляхи вдосконалення зазначеної підсистеми. До таких вчених в нашій країні і країнах ближнього зарубіжжя відносяться К.В. Безверхий, С.Ф. Голов, Т.Б. Крилова, Я.В. Соколов, К.Ю. Циганков, Н.В. Фадейкіна і багато інших фахівців. Одна група авторів коментує діючу підсистему принципів, друга група її критикує, третя – розробляє свої пропозиції щодо складу її елементів і структури, тобто різноманітність думок про склад принципів, їх структуру та можливості використання в обліку і звітності в наукових працях дуже широка.

Мета статті – розглянути підсистему принципів бухгалтерського обліку виходячи з можливостей системного підходу.

Результати дослідження. Як підсистему «принципи» будемо розглядати сукупність тих елементів, тих базових положень, які впливають на перетворення вихідної інформації, яку одержує бухгалтер з первинних документів, в показники фінансової звітності.

В одній з попередніх статей [11] дві підсистеми «Методи обліку» і «Принципи, правила, вимоги обліку» розглядалися відокремлено. Однак, по суті, мета обох підсистем полягає саме в перетворенні вихідних даних в показники звітності. Тому є сенс їх об'єднати (принаймні, для цілей цього дослідження). У цьому випадку в підсистему «принципи» потрібно включати такі складові: метод бухгалтерського обліку, принципи обліку, облікову політику підприємства (включаючи професійне судження бухгалтера) та ряд інших.

До положень, які обґрунтовуються в цьому дослідженні, відносяться наступні:

1. Подвійна бухгалтерія на рівні методу – жорстка штучна система. Те, що подвійна бухгалтерія відноситься саме до штучних систем, не вимагає доказу. Це наслідок класифікації систем в теорії систем та інших напрямках системних досліджень, які за походженням поділяють на дві основні групи: природні (створені природою) і штучні (створені людиною).

Жорсткість системи «подвійна бухгалтерія» і однозначність результату, який має бути отриманий в результаті, задається методом бухгалтерського обліку, під яким розуміється сукупність способів і прийомів пізнання і дослідження фактів господарського життя, а також алгоритмом виконання всіх дій, які виконуються бухгалтером в процесі своєї роботи. Сукупність і послідовність цих дій називається процедурою: «... процедура це послідовність дій і записів, які повинен виконувати бухгалтер в процесі своєї роботи» [3, с. 47]. Саме процедура і метод створюють умови для однозначності результату в діяльності бухгалтера.

Однозначність результату забезпечується наступними діями бухгалтера. Бухгалтер здійснює записи в обліку тільки на підставі первинного документа після його перевірки на якість. Без документа бухгалтер не має права зробити записи в облікових регістрах. Всі дії від отримання бухгалтером первинного документа до подання ним інформації в формах фінансової звітності, укладаються в наступний перелік: показники з первинного документа повинні обов'язково переводитися в грошовий вимірник (оцінка – калькуляція). Інформація про кожну господарську операцію систематизується на рахунках способом подвійного запису, а контроль правильності своїх дій бухгалтер здійснює в оборотній відомості, яка представляє собою баланс–брутто, що в свою чергу є основою для складання балансу–нетто і інших форм звітності. Ці дії в роботі бухгалтера настільки однозначно визначені і результат настільки однозначний, що в сукупності все викладене дає можливість стверджувати, що подвійна бухгалтерія на рівні методу – жорстка штучна система.

Виникає природне запитання: якщо метод і процедура визначають однозначність результату, то чому тоді виходять різні результати? Що впливає на варіативність результату в діяльності бухгалтера?

Очевидно, впливають тільки два фактори. По–перше, бухгалтерський облік не може відображати господарське життя безпосередньо, а тільки через його моделювання. Ось як це

пояснює Я.В. Соколов: «Трудно увидеть хозяйственную деятельность непосредственно, но каждый может увидеть ее из учетных регистров. И тут сразу же возникает вопрос об адекватности: ... насколько правильно бухгалтер изобразил хозяйственную деятельность. (Не случайно Марк Порций Катон (234 – 149 до н.э.) предупреждал современников о том, что, покупая имение, надо смотреть не учетные книги, а само имение.)» [3, с. 128]. Тобто бухгалтер має справу не з фактами господарської діяльності безпосередньо, а з їх моделями у вигляді первинних документів, і сам він бере участь в процесі моделювання, відображаючи ці факти на рахунках (в бухгалтерських регістрах), накопичуючи і обробляючи інформацію про них і надаючи цю інформацію користувачам у вигляді звітності, а модель – це спрощене уявлення про дійсність і результати в такій моделі не завжди можуть бути адекватними.

По–друге, важливо знати, виходячи з яких принципів ведеться облік. Зміна принципів обліку призводить до зміни результатів в обліку. Два бухгалтера, використовуючи різні принципи, можуть отримати в звітності, складеній на підставі одних і тих самих первинних документів, абсолютно різні результати. Звідси друге положення:

2. Результати, одержані в звітності, можуть варіюватися в широких межах залежно від того, які принципи закладені в систему бухгалтерського обліку.

Розуміння принципів як положень, що змінюють звітність, було сформоване в США. Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда наводять наступне визначення принципів, дане FASB (Рада з розробки стандартів фінансового обліку): принципи – це «положення, лежачие в основе определения размеров (оценок) фактов хозяйственной жизни и раскрывающие их в такой форме, в которой они имеют смысл для пользователей учетной информации...» [1, с. 83]. Виходячи з цього визначення, можна вибрати з широкого кола характеристик, які різні автори виділяють в якості принципів, саме ті, які дійсно задовольняють цій вимозі і можуть називатися принципами бухгалтерського обліку.

Таке розуміння принципів начебто не відповідає загальноприйнятому, згідно з яким «принцип (лат. *principium*, основа, начало): 1) Основное, исходное положение какой–л. теории, учения и т.д.; руководящая идея, основное правило деятельности...» [12, с. 400]. Але якщо взяти до уваги той факт, що зміна принципів призводить до зміни показників у звітності – все стає на свої місця: зміна принципу призводить до зміни розмірів (оцінок) фактів господарського життя і в результаті показники в звітності так само змінюються.

В такому розумінні, безумовно, принципом є періодичність, оцінка (вид оцінки), нарахування (або касовий), сталість і деякі інші. Періодичність потрібно віднести до принципів з двох причин. По–перше, тому, що господарська діяльність ділиться на періоди штучно, і господарський рік може збігатися з календарним, а може і не збігатися. А по–друге, у зв'язку з тим, що бухгалтерам доводиться «делить продолжающуюся деятельность на произвольные отрезки времени (отчетные периоды), они должны определить, в какой степени относится к определенному отчетному периоду каждая деловая операция или событие» [4, с. 29]. Все це призводить до варіативності значень показників у звітності.

Оцінка і калькуляція – за своєю сутністю двоїсті категорії. З одного боку вони є принципами, а з іншого – елементами методу обліку. Історична або первинна оцінка та калькуляція – це метод обліку (без переведення інформації в грошовий вимірник подвійний облік неможливий), а оцінка для складання звітності залежить від принципів, які ми приймаємо за базові (вибір варіанту оцінки за фактичною собівартістю, справедливою вартістю тощо). Адже в залежності від виду оцінки ми отримуємо в звітності різні результати; в залежності від того, які витрати ми включаємо в собівартість запасів, калькулюючи їх, ми отримуємо в звітності різні результати.

Принцип постійності облікової політики має обмежене застосування. Він стосується тільки вибору облікових рішень, що застосовуються бухгалтером в тому чи іншому випадку. По суті, він визначає вимоги до облікової політики, як це і було сформульовано в першій редакції стандарту МСБО 1.

Деякі принципи, що формулюються в нормативних документах і наукових працях як «принципи», не впливають на результати в звітності, наприклад, достовірність, зрозумілість,

порівнянність, але вони підвищують її корисність для користувачів. FASB визначає їх як якісні характеристики – «атрибути учетной информации, которые имеют тенденцию повышать свою полезность» [1, с. 83]. З цим визначенням можна тільки погодитися.

Таким чином, в нормативних документах, стандартах і наукових дослідженнях немає чіткого розмежування між методом і принципами обліку; крім принципів виділяється кілька інших категорій, які також багатьма авторами розуміються як принципи, проте, по суті, ними не є. Звідси третє положення:

3. Підсистема «принципи» являє собою цілісну ієрархію категорій.

Зазвичай під категоріями маються на увазі поняття, що відображають найбільш суттєві властивості і відносини предметів і явищ об'єктивного світу [12, с. 221]. Ці властивості і відносини мають однаково сприйматися всіма фахівцями. Однак в суспільному житті і економіці дуже часто один і той самий термін, одну і ту саму категорію кожен з фахівців розуміє по-своєму. Відбувається те, що нобелівський лауреат Ф.А. Хайек називав «наша отруєна мова» – термін один, а тлумачень його безліч. Щоб не було невизначеності в термінах, використовуваних в цій статті, при розгляді ієрархії категорій підсистеми «принципи» за основу візьмемо такі їх вихідні значення.

Концепція – «1) система взглядов, то или иное понимание явлений, процессов» [12, с. 252].

Постулат – «то же, что аксиома» [12, с. 395]. В свою очередь аксіома – «1) отправное, исходное положение какой-л. теории, лежащее в основе доказательств других положений этой теории, в пределах которой оно принимается без доказательства; 2) бесспорная, не требующая доказательств истина» [12, с. 22].

Правило – «... 2. Постановление, предписание, устанавливающее порядок чего-н. ...» [13, с. 498].

Процедура – «1) официально установленный порядок действий при обсуждении, ведении какого-л. дела...» [12, с. 407].

Вимога – «...3. Правило, условие, обязательное для выполнения...» [13, с. 701].

Виходячи з викладеного, можна уточнити, що ж розуміється в цьому контексті під цілісною ієрархією категорій. Кожна концепція на рівні теорії є, по-перше, системою постулатів – вихідних положень, які в рамках обраної концепції не ставляться під сумнів. Саме вони повинні забезпечувати досягнення мети бухгалтерського обліку. Постулати – це принципи, безумовно діючі в рамках обраної концепції обліку або базові принципи, які визнають як такі все бухгалтери. Вони можуть змінюватися тільки зі зміною самої концепції. До таких базових принципів (постулатів) відносяться, наприклад, принцип нарахування, сталості, безперервності, автономності.

По-друге, це принципи, які можна вибирати в рамках обраної концепції. Це ті принципи, які кожна країна приймає за основу при формуванні своєї національної системи бухгалтерського обліку. Ці принципи можуть змінюватися, варіюватися в рамках єдиної облікової концепції, не змінюючи істотно її суті. У наукових працях таких принципів для фінансового обліку описано понад двадцять (див., наприклад, [2, с. 389; 14, с. 80–81]) і це очевидно не вичерпний перелік.

По-третє, це вимоги, тобто принципи, які повинні обов'язково враховувати всі бухгалтери при виборі облікової політики або формулюванні свого професійного судження. Ці принципи–вимоги є похідними від принципу–постулату постійності. Вони стосуються тільки вибору бухгалтером облікових рішень.

По-четверте, в рамках прийнятого взаємозв'язку принципів (постулат – принцип – вимога) бухгалтер (і теоретик, і практик кожен на своєму місці) повинен намагатися забезпечити необхідні якісні характеристики звітності.

На рівні науки розробляється і обґрунтовується система облікових принципів і якісних характеристик звітності.

На рівні облікової практики теоретичні розробки втілюються в правила і процедури, обов'язкові для використання і виконання бухгалтерами практиками. Правила і процедури –

рівноправні категорії. Правила нормативно закріплюють дії бухгалтера (те, що він повинен робити і як він повинен робити, виходячи з яких принципів), а процедура визначає, в якому порядку він виконує ці дії. Правила і процедури знаходять своє закріплення в положеннях, стандартах, інструкціях (далі – стандарти). Виходячи з вироблених правил, бухгалтер–практик веде облік. Там, де стандарти пропонують один варіант дій – він повинен строго дотримуватися цього варіанту, а там, де стандартом пропонується кілька варіантів облікових рішень – вибирає один з варіантів облікових рішень (облікової політики).

Досягнення мети обліку забезпечує сукупність спеціальних прийомів, яка в цілому називається «метод бухгалтерського обліку», а окремо – «елементи методу бухгалтерського обліку». Але мета обліку може змінюватися. Це може бути не одна, а кілька цілей, серед яких одна буде основною, а інші – додатковими.

В цілому підсистема «Принципи» в такому випадку буде виглядати наступним чином (див. рис. 1). Тут широкими стрілками показані зв'язки між ієрархічними рівнями підсистеми, а вузькими – зв'язки всередині кожного ієрархічного рівня підсистеми.

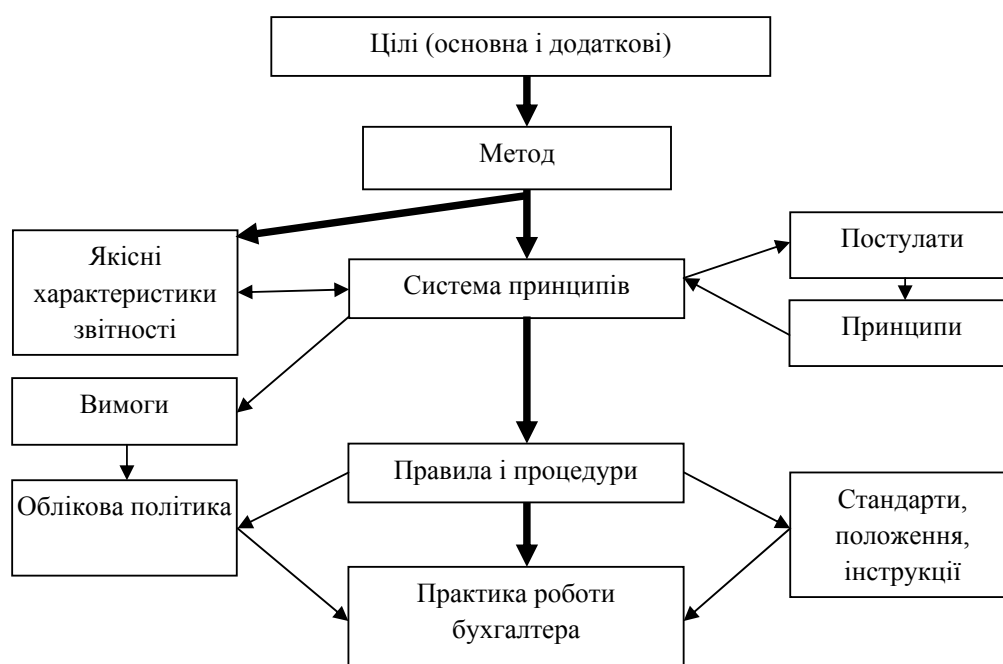


Рис. 1. Ієрархія елементів в підсистемі «принципи» (побудовано на основі [1, с. 83–84] та [3, с. 387])

4. На вершині піраміди ієрархії елементів підсистеми «Принципи» знаходиться категорія «мета».

Саме основна мета системи бухгалтерського обліку визначає, які принципи потрібно використовувати, щоб отримати результат, тобто вона задає через метод систему принципів.

На думку Я.В. Соколова, мета може бути тільки у людини, а перед обліком стоять завдання: «Общественные институты, в том числе и наука, имеют задачи, которые должны решать люди...» [3, с. 16]. Ця думка, безумовно, вірна. Але в такому випадку категорія «мета» використовується як термін теорії систем і системного підходу, де це поняття має своє певне значення. Ця категорія може визначатися, наприклад, так: «*Цель системы – желательные состояния или результаты поведения системы*» [15, с. 65] або так: «*Цель – идеальное предвосхищение результата деятельности, выступающее ее регулятором*» [16, с. 352]. Фахівці з теорії систем вважають, що мета – «одно из наиболее сложных понятий, изучению которого большое внимание уделяется в философии, психологии, кибернетике, теории систем» [17, с. 775]. Саме через складність категорії «мета» немає однозначного її визначення в теорії систем в цей час і не відомо, чи буде воно дано в найближчому майбутньому.

Основна мета обліку – надавати інформацію користувачам. Однак різні групи користувачів вимагають різні дані. Залежно від того, яка група зовнішніх користувачів буде визнана основною, буде визначено, яка мета буде основною в фінансовому обліку. Якщо на підприємстві діє система управлінського обліку, для неї також необхідно визначити мету.

Суспільство або окремі групи користувачів можуть ставити перед системою обліку різні, часто суперечливі цілі. Наприклад, в Положенні про базову теорію обліку (ASOBAT), випущеному Американською бухгалтерською асоціацією в 1966 р. давався такий перелік цілей обліку: «1. Принятие решений об использовании ограниченных ресурсов, включая определение областей принятия обоснованных решений и определение целей и объектов, коими являются решения акционеров, кредиторов и других инвесторов.

2. Эффективное управление и контроль за человеческими и материальными ресурсами организации, т.е. принятие решений административным аппаратом предприятия.

3. Обеспечение сохранности ценностей и отчетность о наличии и движении ресурсов на предприятии.

4. Содействие общественным организациям в деле укрепления национального благосостояния» [1, с. 70–71].

Як бачимо, визначення мети обліку не така проста справа. Різні думки, які висловлювалися з цього приводу в процесі історичного розвитку системи обліку, були розглянуті Я.В. Соколовим [2].

Цілі обліку змінюються на різних етапах історичного розвитку. Вони залежать від країни, умов ведення бізнесу та багатьох інших причин. Або, як сказав Я.В. Соколов, «у кожного народу в залежності від своїх національних характеристик і історично сформованих умов існують свої представлення о бухгалтерському учете, его целях и задачах» [2, с. 429]. В цілому можна вважати, що цілі обліку змінюються в залежності від потреб суспільства. І це може бути не одна мета, а безліч цілей. Тому в кожному випадку, на кожному етапі потрібно намагатися виділити основну, головну мету і допоміжні цілі, які відображають інтереси тих чи інших груп користувачів.

Тільки треба розуміти, що відповіді на всі питання всіх користувачів фінансова звітність не може. Кількість форм фінансової звітності та кількості показників в них – обмежена. Фактично їх кількість – це предмет договору всіх користувачів і зовнішніх і внутрішніх. Завдання звітності дати максимум інформації і в той самий час не повідомити нічого зайвого, що розкрило б комерційні секрети підприємства.

Саме спроба відповіді на всі питання відразу привела С.Ф. Голова до висновку про необхідність розробити глобальну систему обліку [18, с. 381–454]. Однак справа в тому, що внутрішні користувачі можуть вже зараз отримати практично будь-яку інформацію про стан справ на підприємстві. Сучасні програмні засоби дають можливість надати її користувачам. А зовнішні користувачі отримують тільки ту дозовану інформацію, яка відповідно до суспільного договору між зовнішніми користувачами і укладачами звітності (який отримав втілення в стандартах, положеннях, інструкціях) допущена до опублікування у вигляді фінансової звітності підприємства. Все, що понад те – добра воля керівництва або власників підприємства (крім тих випадків, коли підприємство грубо порушує правила діяльності, визначені податковим, фінансовим або кримінальним законодавством і її діяльність стає об'єктом перевірки контрольних органів держави).

Якщо розглядати історичну перспективу в цілому, виключивши особливості окремих країн, то можна виділити кілька етапів глобальних змін мети обліку:

1. Виявлення наявності майна і забезпечення схоронності цінностей: «До XVI в. главной целью бухгалтерского учета было обеспечение информацией единоличного собственника, поэтому данные бухгалтерских счетов содержались в секрете, а стандартов, регулирующих отчетность, характерных для нашего времени, не существовало» [1, с. 28]. Для вирішення цього завдання власнику майна досить було провести інвентаризацію. Подвійна бухгалтерія в цей час по суті була не потрібна.

Однак за деякими відомостями ця мета не була основною вже в стародавньому Римі. Вже тоді в обліку як основна виступала мета визначення величини капіталу, що знаходиться у власника, і його приросту за період; вже тоді виникли зачатки подвійної бухгалтерії [19, с. 153–157].

2. Обчислення прибутку або фінансового результату. Ця мета стає головною з розвитком промислового капіталізму. У різних країнах цей етап настав в різний час, а в цілому в розвинених країнах орієнтовно з середини 16 століття до кінця 18 століття. Слід зазначити, що поява нової мети в цьому випадку, як і в подальшому, на інших етапах не призводить до скасування старої, яка на попередньому етапі полягала у виявленні наявності майна і забезпечення схоронності цінностей. Просто вона відійшла на другий план.

3. Кінець 19 початок 20 століття – час появи управлінського обліку; з цього моменту основна мета роздвоюється: в фінансовому обліку це одна основна мета, а в управлінському обліку це одна або кілька цілей, пов'язаних з вирішенням внутрішніх проблем підприємства, причому ця мета (або цілі) визначається кожним підприємством самостійно.

Для прикладу наведемо два варіанти формулювання цілей управлінського обліку:

– «Его цели обычно определяют следующим образом: 1) оказание информационной помощи управляющим; 2) контроль и прогнозирование расходов; 3) выбор наиболее эффективных путей развития предприятия; 4) принятие оперативных управленческих решений» [2, с. 402];

– «... к основным задачам учета затрат относят: 1) контроль хозяйственной деятельности; 2) калькулирование цен; 3) принятие управленческих решений в области планирования, формирования производственных программ и т.п., 4) выявление результатов хозяйственной деятельности и оценку производственных запасов. Кроме перечисленных к числу задач учета затрат относят расчеты по обоснованию эффективности выбора производственных программ, оценку рентабельности производственных изделий и оказанных услуг, анализ изменений в структуре производства» [20, с. 52].

У фінансовому обліку на цьому етапі при визначенні основної мети виникає протиріччя між основними групами зовнішніх користувачів з прямим фінансовим інтересом: кредиторів цікавить можливість підприємства розрахуватися з боргами, а акціонерів та інвесторів – можливість отримати дивіденди. Для одних важлива оцінка в звітності за справедливою вартістю, для інших – за фактичною собівартістю. Одні хотіли б бачити в звітності статичний баланс, який точніше відображає вартість майна, інші – динамічний, «который правильно отражает финансовый результат» [2, с. 166]. А для держави в особі податкових органів важливо, щоб підприємство правильно розрахував суму податків (часто за особливими правилами, відмінними від правил ведення бухгалтерського обліку) і своєчасно її сплатило, тому в багатьох країнах з'явився особливий податковий облік і податкова звітність.

У міжнародній системі обліку обійшли цю суперечність між основними групами зовнішніх користувачів. У Концептуальній основі мета бухгалтерського обліку не сформульована, але визначена мета фінансової звітності, яка є результатом фінансового обліку. Ця мета сформульована так: «Мета фінансової звітності загального призначення – надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання. Такі рішення охоплюють придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу та боргових інструментів, а також надання або погашення позик та інших форм кредитів» [7, п. М 2].

У нашому Законі мета прописана в статті 3 яка так і називається «Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності». Причому пункти 2 і 3 цієї статті до визначення мети обліку відношення не мають, а сама мета визначена в пункті 1 так: «Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства» [21]. Як бачимо, мета у нас

визначається тільки через якісні характеристики, тобто гарантують надання інформації за принципом «всім і все». І так само вона визначена в НП(С)БО 1. Правда, відповідно до Закону (стаття 4, абзац 9 «історична (фактична) собівартість») – «пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання» [21]. Таким чином, декларується пріоритет оцінки за фактичною собівартістю, а значить і акціонерів та інвесторів перед банками та іншими кредиторами.

Висновки:

Подвійна бухгалтерія являє собою жорстку штучну систему. Її жорсткість забезпечується чітко прописаними процедурами ведення обліку і методом обліку. Однак результати, отримані в звітності, можуть змінюватися в залежності від того, які принципи закладені в систему бухгалтерського обліку.

Підсистема «принципи» є ієрархічною структурою, що включає такі рівні: мета – метод – принципи обліку та якісні характеристики звітності – правила і процедури – практика роботи бухгалтера. Перші три рівня відносяться до сфери наукових розробок, а інші два – до сфери практичної діяльності бухгалтера.

Цілі обліку періодично змінюються. З їх зміною змінюється склад і структура підсистеми принципів.

Література

1. Хендриксен, Э. С. Теория бухгалтерского учета [Текст] : пер. с англ. / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; под ред. Я. В. Соколова. – Москва : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
2. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [Текст] : учебное пособие / Я. В. Соколов. – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. : ил.
3. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я. В. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
4. Крылова, Т. Б. Выбор партнера: анализ отчетности капиталистического предприятия [Текст] / Т. Б. Крылова. – Москва : Финансы и статистика, 1991. – 160 с.
5. Международные стандарты учета и аудита. Вып. 1. Международные стандарты учета [Текст] : сборник с комментариями / сост. М. М. Рапопорт. – Москва : Аудит–тренинг, 1992. – 96 с.
6. Цыганков, К. Ю. Концептуальные основы финансовой отчетности [Текст] / К. Ю. Цыганков, Н. В. Фадейкина // Сибирская финансовая школа. 2016. – ч. 1. – № 2. – С. 117–122 ; ч. 2. – № 3. – С. 135–142 ; ч. 3. – № 4. – С. 98–105 ; ч. 4. – № 5. – С. 142–149.
7. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
8. Концептуальные основы финансовой отчетности [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2013/07/Kontseptualny-e-osnovy-finansovoj-otchetnosti.pdf>.
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_013/page2.
10. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/kons_msfo/
11. Лукин, В. А. Системный подход к исследованию учетных проблем [Текст] / В. А. Лукин, Е. В. Москаленко // Бизнес Информ. – 2014. – № 7. – С. 235–240.
12. Словарь иностранных слов [Текст]. – 15-е изд., испр. – Москва : Русский язык, 1988. – 608 с.
13. Ожегов, С. И. Словарь русского языка: ок. 57 000 слов [Текст] / под ред. Н. Ю. Шведовой. – 16-е изд., испр. – Москва : Русский язык, 1984. – 797 с.
14. Безверхий, К. Принципи бухгалтерського обліку та їх вплив на обліково-звітну інформацію підприємства [Текст] / К. Безверхий // Галицький економічний вісник. – 2012. – № 6 (39). – С.76–92.
15. Антонов, А. В. Системный анализ [Текст] : учебник / А. В. Антонов. – Москва : Высшая школа, 2004. – 454 с.
16. Сурмин, Ю. П. Теория систем и системный анализ [Текст] : учебное пособие / Ю. П. Сурмин. – К. : МАУП, 2003. – 368 с.
17. Теория систем и системный анализ в управлении организациями [Текст] : справочник : учебное пособие / под ред. В. Н. Волковой, А. А. Емельянова. – Москва : Финансы и статистика ; ИНФРА-М, 2009. – 848 с.
18. Голов, С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Текст] : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
19. Цыганков, К. Ю. Для чего и когда была изобретена двойная бухгалтерия [Текст] / К. Ю. Цыганков // Сибирская финансовая школа. – 2012. – № 6. – С. 150–157.
20. Яругова, А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран [Текст] : пер. с пол. / Алиция Яругова ; предисловие Я. В. Соколова. – Москва : Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
21. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон України від 16 липня 1999 року № 996–XIV. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

Стаття надійшла до редакції 15.05.2017

© Лукін В. О., Москаленко О. В., Піскунов Р. О., Малахов В. А.

References

1. Hendriksen, E. S. (1997). *Teoriia bukhgalterskogo ucheta*. Moskva: Finansy i statistika.
2. Sokolov, Ya. V. (1996). *Bukhgterskii uchët: ot istokov do nashykh dnei*, Moskva: YuNITI.
3. Sokolov, Ya. V. (2000). *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta*. Moskva: Finansy i statistika.
4. Krylova, T. B. (1991). *Vybor partnera: analiz otchetnosti kapitalisticheskogo predpriiatiia*. Moskva: Finansy i statistika.
5. Rapoport, M. M. *Mezhdunarodnye standarty ucheta i audita: Sbornik s kommentariiami. Vyp. 1: Mezhdunarodnyie standarty ucheta*. Moskva: Firma «Audit–trening».
6. Tsygankov, K. Yu. (2016). Kontseptualnye osnovy finansovoi otchetnosti. *Sibirskaiia finansovaia shkola*, 1(2), 117-122; 2(3), 135-142; 3(4), 98-105; 4(5), 142-149.
7. *Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti*. Available at: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
8. *Kontseptualnye osnovy finansovoi otchetnosti*. Available at: <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2013/07/Kontseptualnye-osnovy-finansovoi-otchetnosti.pdf>.
9. *Mizhnarodnyi standart bukhgterskoho obliku 1. (MSBO 1)*. Available at: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_013/page2.
10. *Mezhdunarodnyi standart finansovoi otchetnosti (IAS) 1«Predstavlenie finansovoy otchetnosti»*. Available at: http://minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/kons_msfo/
11. Lukin, V. A., & Moskalenko, E. V. (2014). Sistemnyi podkhod k issledovaniiu uchetykh problem. *Biznes Inform*, 7, 235–240.
12. *Slovar inostrannykh slov*. (1988). (15th ed). Moskva: Russkii yazyk.
13. Ozhegov, S. I. (1984). *Slovar russkogo yazyka*. 16th ed. Moskva: Russkii yazyk.
14. Bezverkhyyi, K. (2012). Pryntsypy bukhgterskoho obliku ta yikh vplyv na oblikovo–zvitnu informatsiiu pidpriemstva. *Halyskyi ekonomichnyi visnyk*, 6 (39), 76–92.
15. Antonov, A. V. (2004). *Sistemnyi analiz*. Moskva: Vyshaia. shkola.
16. Surmin, Yu. P. (2003). *Teoriia sistem i sistemnyi analiz*. Kiev: MAUP.
17. Volkova, V. N., & Emelianova, A. A. (Eds.). (2009) *Teoriia sistem i sistemnyi analiz v upravlenii organizatsiiami*. Moskva: Finansy i statistika; INFRA–M.
18. Holov, S. F. (2007). *Bukhgterskyi oblik v Ukraini : analiz stanu ta perspektyvy rozvytku*. Kyiv: Tsentri uchbovoi literatury.
19. Tsygankov, K. Yu. (2012). Dlia chego i kogda byla izobretena dvoinaia buhgalteriiia. *Sibirskaiia finansovaia shkola*. 6. 150–157.
20. Yarugova, A. (1991). *Upravlencheskii uchët: opyt ekonomicheskii razvitykh stran*. Moskva: Finansy i statistika.
21. Zakon Ukrainy. (1999, July). *Pro bukhgterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini*. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

Received 15.05.2017

© Lukin V. O., Moskalenko O. V., Piskunov R. O.,
Malahov V. A.